

Las tasas y precios públicos en Andalucía

Eva MÁRQUEZ CAMPÓN

*Prof. Asociada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. NOTAS SOBRE EL CONCEPTO DE TASA Y PRECIO PÚBLICO. 1. La tasa. 2. El precio público. III. NOTAS SOBRE LAS TASAS Y LOS PRECIOS PÚBLICOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. 1. Tasas y precios públicos propios. A. Régimen jurídico de las tasas. B. Régimen jurídico de los precios públicos. 2. Tasas cedidas: las tasas fiscales sobre el juego. 3. El recargo autonómico sobre la tasa fiscal sobre el juego.

I. INTRODUCCIÓN

Entre las modalidades de recursos de financiación previstos en el artículo 157.1 de la Constitución para las Comunidades Autónomas, encontramos la figura de las tasas como impuesto cedido (se prevé la cesión de las tasas y demás exacciones sobre el juego), como tributo sobre el que se ha establecido un recargo autonómico (Andalucía ha creado un recargo sobre la Tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar si bien, recientemente, el citado recargo ha sido suprimido) y como tributo propio (en un Estado autonómico como el nuestro la figura de la tasa, como tributo propio, cobra especial relevancia ya que constituye la contraprestación de naturaleza tributaria apta para hacer frente al gasto derivado de la prestación de gran número de los servicios públicos autonómicos originales o transferidos en virtud del traspaso de competencias estatales). Los precios públicos constituyen una fuente de ingreso distinta si bien su regulación se ha venido realizando, por contraposición conceptual, junto con las tasas.

Ya desde el principio de la exposición creemos conveniente introducir la distinción entre la tasa y el precio público para lo cual, cómo no, nos serviremos de la doctrina constitucional al respecto.

Seguidamente, comentaremos la actual situación de las tasas y los precios públicos en nuestra Comunidad después de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

Para finalizar, dedicaremos un breve análisis a los aspectos más controvertidos de las Tasas sobre el juego como tributos cedidos así como al caso del Recargo de la Tasa estatal sobre los juegos de suerte.

II. NOTAS SOBRE EL CONCEPTO DE TASA Y PRECIO PÚBLICO

1. La tasa

La Ley 4/1988, de 5 de julio, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía (LTPPCAA) fue una norma precoz: vio la luz cuando la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos estatal y a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales eran sólo proyectos. Consecuencia, quizás, de su precocidad fue un concepto de tasa bastante más cercano al del Texto Refundido de Tasas Fiscales de 1966¹ o al de la Ley General Tributaria de 1963, que al posteriormente definido en la Ley 8/1989.

Según el artículo 4 de la Ley, son tasas de la Comunidad Autónoma de Andalucía «las establecidas por Ley de su Parlamento o las transferidas por el Estado o los Entes Locales, cuyo hecho tributable consista en la utilización del dominio público de dicha Comunidad Autónoma, en la prestación de un servicio público o en la realización de una actividad por la Administración autonómica (...) que se refiera, afecte o beneficie de un modo particular o individual al sujeto pasivo, siempre que la prestación o la actividad no pueda ser realizada por el sector privado, ya sea por su propia naturaleza o por disposición legal». Dejando al margen el comentario acerca de la pésima redacción del artículo, la norma distingue dos supuestos de hecho distintos que generan el pago de una tasa: la utilización del dominio público y la realización por la Administración autonómica de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto y que no pueda ser prestada por el sector privado ya sea debido a su propia naturaleza o a la existencia de una exclusión legal al respecto.

En cuanto al primer supuesto, la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, sigue el patrón clásico y considera una tasa la contraprestación debida por la utilización privativa del dominio público. Como

¹ Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales (BOE de 19 de diciembre). Según el artículo 1 de esta norma son tasas «los tributos cedidos por el Estado cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo».

sabemos, en su redacción original, la Ley 8/1989 extraía dicho supuesto de la idea de tasa para incluirlo en la de precio público². Curiosamente, en este punto, el Tribunal Constitucional ha dado la razón a la norma andaluza al expulsar de la categoría de los precios públicos la autorización, concesión o licencia para la utilización privativa del dominio público, pues, existe una situación de monopolio del sector público que convierte en coactiva la contraprestación³.

En cuanto a las tasas por realización de actividades por la Administración que afecten, beneficien o se refieran de modo particular al sujeto, la Ley autonómica resultaba bastante menos clara en su expresión que la estatal. Ambas coincidían en la procedencia de las tasas cuando el sujeto resultaba singularmente beneficiado por una actividad administrativa que no podía ser realizada por una entidad privada ya fuera por tratarse de un ejercicio de imperio (por la propia naturaleza de la prestación), ya fuera por la existencia legal de monopolio público. La Ley de Tasas y Precios Públicos puntualizaba, además, la necesaria concurrencia de que la actividad fuese de solicitud o recepción obligatoria para los administrados⁴. En realidad, esta nota de obligatoriedad se hallaba igualmente en la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía que hablaba de precio público cuando no había concurrencia con el sector privado pero «atendidas las características del servicio o actividad y las condiciones que concurran en su demanda, puede estimarse que la contraprestación se satisface voluntariamente»⁵.

En resumen, la legislación sobre tasas y precios públicos llamaba tasa a un tributo que constituía la contraprestación pecuniaria de una actividad o servicio de la Administración que beneficiaba especialmente al sujeto cuando se daban simultáneamente dos circunstancias: obligatoriedad en solicitud o recepción del servicio o actividad pública y existencia de un monopolio legal en favor del ente públi-

Inicialmente, el art. 6 de la LTPP (que modificó la dicción original del art. 26 de la LGT) afirmaba que las tasas eran «tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias: a) que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados. b) que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación con dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente».

² Véase el FJ.4.º de la STC 185/1995, de 13 de abril.

³ Idéntico concepto de tasa quedaba plasmado en la primera redacción del artículo 20 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales.

⁴ Artículo 5 de la Ley 4/1988, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

co. Cuando cualquiera de estos requisitos faltaba (el servicio se solicitaba o recibía voluntariamente o, por su naturaleza, era susceptible de ser prestado por el sector privado), no estábamos ante un tributo, sino ante un precio público⁶.

El actual concepto de tasa procede de la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre. En ella, el Tribunal Constitucional, al extraer del concepto de precio público las prestaciones patrimoniales de carácter público, redefinió el concepto de tasa contenido en el artículo 26.1.a) de la Ley General Tributaria, en el artículo 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos y en el artículo 20 de la Ley de Haciendas Locales. Los precios públicos que abandonan esta denominación por presentar la nota de la coactividad quedan ahora enmarcados, como prestaciones patrimoniales de carácter público, en la idea de tasa. Esta remisión al concepto de tasa de los precios públicos «coactivos» se debe a la conexión de las definiciones de tasa y precio público que establecía el artículo 6 de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos⁷. Ello no implica la equiparación de ambos conceptos ya que, como el mismo Tribunal se encarga de aclarar, las tasas junto con los impuestos y las contribuciones especiales son tributos y constituyen sólo una especie dentro del género de las prestaciones patrimoniales de carácter público que es un concepto más amplio⁸.

⁶ Así se extraía del artículo 5 de la Ley 4/1988, del artículo 24 de la Ley 8/1989 y del artículo 41 de la Ley 39/1988.

⁷ Así lo entiende el Tribunal Constitucional en el FJ. 1.º: «Esta nueva figura legal de ingreso público nace, a partir de la aplicación de un nuevo criterio de clasificación de las categorías tributarias precedentes, de la división de la anterior figura de la tasa, de la que asume parte de lo que había sido su contenido tradicional». Creemos que es este el sentido en que el Tribunal Constitucional equipara los precios públicos que son prestaciones patrimoniales de carácter público con los tributos (tasas) en su más reciente pronunciamiento de 16 de diciembre de 1999 (STC 233/1999, FJ. 18). No compartimos la opinión de Palao ya que el Constitucional no identifica sin más las prestaciones patrimoniales de carácter público con los tributos sino a los precios públicos que son verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público que es distinto. Ver «Lo más destacado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, sobre la Ley de Haciendas Locales», *Revista de Estudios Financieros*, número 204, marzo de 2000, pág. 148.

⁸ «El art. 31.3 C.E., apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales —en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas—, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de “prestación patrimonial de carácter público”» (FJ. 3.º). Así, en la Sentencia 182/1997 de 28 de octubre el Tribunal Constitucional califica como prestación patrimonial de carácter público el pago por el empleador de prestaciones de invalidez laboral transitoria (ILT) a sus trabajadores por concurrir la nota de coactividad y presentar «una inequívoca finalidad de interés público» aunque no se trate de un ingreso público (FJ. 15).

La adaptación de la normativa a este pronunciamiento afectó, antes que a ningún otro ámbito, a la esfera autonómica cuando, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 3/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas, reconfiguró el concepto de tasa dispuesto en el art. 7 de la LOFCA. Posteriormente, la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público dio nueva redacción a las otras disposiciones estatales afectadas⁹.

Como consecuencia de todo este proceso, tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

Primera: que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos, no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Segunda: que no se presten o realicen por el sector privado esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

2. El precio público

La Ley de Tasas y Precios Públicos de Andalucía también resultó increíblemente novedosa al incluir un concepto, hasta entonces doctrinal, en un texto po-

⁹ Esta Ley se encargó de la traducción positiva de la nueva doctrina constitucional acerca de las categorías tributarias y demás prestaciones patrimoniales públicas coactivas. La adaptación al pronunciamiento constitucional supuso la nueva redacción de los preceptos dedicados a las tasas y a los precios públicos no sólo en el ámbito estatal (Ley General Tributaria, la Ley de Tasas y Precios Públicos) sino también en el autonómico (Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Estatutos de Autonomía y demás Leyes autonómicas sobre la materia) y en el local (Ley de Haciendas Locales). En este sentido, el último pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la Ley 38/1989 (Sentencia 233/1999 de 28 de diciembre) llega tarde ya que el único precepto que ha declarado inconstitucional (artículo 45.1) presenta desde 1998 una redacción conforme a la nuevos conceptos de precio público y tasa (FJ. 1 y primer apartado del Fallo).

¹⁰ Las Comunidades Autónomas que como Aragón, Asturias, Baleares, Navarra o Valencia elaboraron antes que Andalucía Leyes de Tasas, nada decían acerca de los precios públicos. Fue

sitivo: el precio público¹⁰. La idea de precio público que se desprendía del artículo 5 de la Ley 4/1988 era, sin embargo, algo confusa. Son precios públicos las «contraprestaciones pecuniarias percibidas por la Administración autonómica por razón de:

- a) Entrega de bienes corrientes.
- b) Operaciones comerciales, industriales o análogas.
- c) Prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas individualizables, que sean susceptibles de ser prestados o realizadas concurrentemente por el sector privado». Cuando no se dé dicha concurrencia, estaremos igualmente ante un precio público si, «atendidas las características del servicio o actividad y las condiciones que concurren en su demanda, puede estimarse que la contraprestación se satisface voluntariamente. La voluntariedad en estos casos viene determinada principalmente por la posibilidad del interesado de utilizar otros medios para la consecución del servicio o actividad de que se trate». La confusión procede, sobre todo, de la interpretación que hace el legislador de la voluntariedad: parece que esta nota sólo se tiene en cuenta si falta la concurrencia privada pero, al mismo tiempo, cabe la posibilidad de utilizar otros medios para la obtención del servicio (¿qué otros medios?¹¹).

Es cierto que el legislador andaluz es poco preciso en la primera definición de precio público pero se alcanza a entender su intención: deslindar el precio público del concepto de tasa.

Dejando al margen la calificación como precio de la contraprestación por utilización privativa del dominio público, la versión original del artículo 24 de la Ley 8/1989 deja claro que se exigirá un precio público (y no una tasa) cuando el servicio o actividad no sea de solicitud o recepción obligatoria o cuando no exista a favor del sector público una reserva ya sea legal, ya sea por la naturaleza del servicio¹².

con posterioridad, sobre todo, a la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos cuando algunas Autonomías (Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla la Mancha, Cataluña, Extremadura, Madrid, Murcia y Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) siguieron el ejemplo y dictaron normas paralelas.

¹¹ También Salvador Ramírez expresó de este modo su perplejidad en «Análisis de la futura legislación en materia de Precios Públicos y su adecuación a los principios constitucionales en materia financiera», Alcabala 1988, número 2, pág. 248.

¹² Entonces importaba poco que, no existiendo tal reserva, sólo prestara efectivamente el servicio el sector público, es decir, que existiera un monopolio de hecho.

El Tribunal Constitucional entiende, sin embargo, que para estar ante un precio público los requisitos expuestos han de darse de forma simultánea pues, de lo contrario, estaríamos ante una prestación patrimonial pública coactiva¹³. A la luz de este pronunciamiento, la Ley de Tasas y Precios Públicos, en la redacción dada por la Ley 25 /1998, dispone que «tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados». El nuevo concepto debe entenderse referido no sólo a los precios públicos estatales, sino a los locales y a los autonómicos aunque, como ocurre en nuestra Comunidad Autónoma, no se haya elaborado, aún, una Ley del Parlamento autonómico que de nueva redacción a la respectiva Ley de Tasas y Precios Públicos y reordene las prestaciones patrimoniales de carácter público en el ámbito de la Comunidad Autónoma.

III. NOTAS SOBRE LAS TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

1. Tasas y precios públicos propios

El artículo 157.1 de la Constitución española cita, entre los recursos financieros de las Comunidades Autónomas, los propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. En el establecimiento de sus tributos propios las Comunidades Autónomas han de atender a los parámetros constitucionales, a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y a los respectivos Estatutos de Autonomía. Así, no podrán establecer tributos sobre bienes situados fuera de su territorio, que obstaculicen la libre circulación de mercancías o servicios (artículo 157.2 CE) o que recaigan sobre hechos imponible gravados por el Estado (artículo 6.2 LOFCA) y, aunque podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación Local destine a las Corporaciones, habrán de determinar medidas de compensación para no mermar los ingresos de la entidad local (artículo 6.3 LOFCA).

En lo que al tema que nos ocupa se refiere, el artículo 4 de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas enumera, entre otras fuentes de ingreso de las Comunidades Autónomas, las tasas como tributo propio y, sus propios precios públicos¹⁴. Por su parte, el Estatuto de Autonomía de

¹³ Véase el FJ.3.º de la STC 185/1995, de 14 de diciembre.

¹⁴ La inclusión expresa de los precios públicos entre los recursos de las Comunidades Autónomas se debe a la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril (BOE de 15 de abril).

la Comunidad Autónoma de Andalucía¹⁵ establece en su artículo 56, como ingreso de la hacienda de la Comunidad Autónoma, «el rendimiento de sus propias tasas por aprovechamientos especiales y por la prestación de servicios directos por parte de la Comunidad Autónoma, sea de propia creación o como consecuencia de los traspasos de servicios estatales»¹⁶. En este sentido, el artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas especifica que «cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades».

En Andalucía, las tasas y los precios públicos propios se hallan regulados en la Ley 4/1988, de 5 de julio, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Como ya hemos señalado, dicha norma se elabora a la par que, a escala estatal, se proyecta la Ley de Tasas y Precios Públicos y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. A pesar de ello, en Andalucía, la legislación sobre las Tasas se retrasa con respecto a otras Comunidades Autónomas. A diferencia de las Leyes de Tasas elaboradas por otras Autonomías, nuestra Ley es una norma codificadora¹⁷. Intenta organizar la maraña de figuras tributarias y no tributarias dejada por la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1958 y el Real Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre que aprueba el Texto Refundido de Tasas Fiscales operando la conversión de algunas tasas estatales en tasas autonómicas: al tiempo que mantiene algunas figuras, aprovecha para suprimir las tasas que han quedado obsoletas (como la tasa administrativa por compulsas) y para crear nuevas tasas netamente autonómicas (como la de pesca marítima, capacitación marítimo-pesquera, obras y servicios de la, actualmente, Consejería de Medio Ambiente o la de denominación de origen).

¹⁵ Aprobado por Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre.

¹⁶ Lógicamente, el Estatuto de Andalucía no menciona entre las vías de financiación de la Comunidad Autónoma los precios públicos por ella establecidos pues, como ya sabemos, en la fecha de dicha norma, ni siquiera existía el concepto de precio público.

¹⁷ El artículo 1.2 de la Ley deja al margen el caso de las Tasas universitarias y las remite a la Ley Orgánica correspondiente. Posteriormente, la Ley 11/1988, de 28 de diciembre, de medidas en materia de Hacienda Pública, de introducción del euro, de expropiación forzosa, de contratación de la Función Pública, de tasas y precios públicos de las Universidades, de juegos y apuestas y Empresa Pública para el Desarrollo Agrario y Pesquero en Andalucía, S.A., introduce en la L 4/1988 una disposición Adicional Única acerca de la determinación de las cuantías de las Tasas y Precios Públicos de las Universidades Andaluzas.

El legislador andaluz quiso aplicar el principio de reserva de ley con contundencia y apurar en una sola norma legal no sólo la definición de los elementos esenciales de la figura tributaria de la tasa, sino la regulación de todas las tasas vigentes en Andalucía. En realidad, esto no era necesario. Según el Tribunal Constitucional, el carácter relativo de la reserva de ley tributaria permite que la ley no tenga porqué agotar toda la regulación del tributo en cuestión. Basta con que la ley determine los elementos esenciales del tributo¹⁸. Ahora bien, esta determinación tampoco debe exigirse con la misma exhaustividad para todos los elementos esenciales ni para todas las categorías tributarias ni para todos los ámbitos territoriales del poder tributario. La flexibilidad del principio de reserva de ley tributaria modula el grado de intervención del legislador¹⁹. El nivel se incrementa cuando estamos ante tributos estatales o autonómicos puesto que en la esfera local el principio de autoimposición se entiende, dentro de ciertos límites, cumplido con el órgano de representación equivalente al Parlamento (Pleno de la Corporación Municipal) pese al rango reglamentario de las Ordenanzas Municipales²⁰. Asimismo, el legislador puede disminuir el grado de precisión normativa cuando se trata de contribuciones especiales o tasas que son tributos con menor incidencia en la configuración del sistema tributario²¹. Finalmente, en cuanto a los elementos esenciales del tributo, la exigencia de ley es imperativa cuando se trata de establecer beneficios fiscales²², precisar los sujetos pasivos

¹⁸ FJ. 4 de la Sentencia 6/1983, FJ. 4 de la 37/1981, FJ. 4 de la 6/1984, FJ. 3 de la 179/1985, FJ. 5 de la 185/1995 y FJ. 9 de la 233/1999.

¹⁹ P. ALGUACIL MARÍ realiza un interesante análisis de este fenómeno en «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, número 101, enero-febrero de 1999, págs. 5 a 34. También A. RODRÍGUEZ BEREJO lo pone de manifiesto en «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, número 100, octubre-diciembre de 1998, pág. 600.

²⁰ No se trata de equiparar ambas fuentes del Derecho ni de conceder una habilitación en blanco a los entes territoriales sino de ser realistas y conjugar a escala local el reconocimiento constitucional de poder tributario (derivado) y el principio de autonomía municipal con el principio de reserva de ley tributaria. En este sentido, FJ. 4 de la Sentencia 19/1987, FJ. 3 de la 179/1985, FJ. 4 de la 19/1987 y FJ. 7 de la 221/1992.

²¹ FJ. 7 de la Sentencia 221/1992 y FJ.9 de la 182/1997.

²² Artículo 133.3 de la Constitución. El Tribunal (FJ. 6 de la Sentencia 6/1983 y FJ. 8 de la 182/1997) ha reiterado que si bien el establecimiento de exenciones y demás beneficios tributarios ha de hacerse mediante ley por tratarse de una quiebra del principio de generalidad (artículo 31.1 de la Constitución) que necesita del consentimiento parlamentario, la eliminación o supresión de este tratamiento de favor no exige tal formalidad pues en tal caso se está reinstaurando de nuevo dicho principio. No podemos compartir esta tesis por su dudosa compatibilidad con el principio de jerarquía normativa entre ley y reglamento.

vos o describir el presupuesto fáctico o jurídico del que deriva la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible²³. Otros elementos como la base imponible²⁴ y el tipo²⁵ pueden esbozarse en la ley y terminar de perfilarse por una disposición administrativa.

Aunque refiriéndose al ámbito local, la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 28 de diciembre dispone que el hecho imponible de una tasa queda suficientemente cubierto por el principio de legalidad en el momento en que por ley se enumera las actividades o servicios por las que se puede exigir este tipo de tributo²⁶. El artículo 26 de la Ley General Tributaria y los artículos 6 y siguientes de la Ley de Tasas y Precios Públicos (en la redacción dada por la Ley 25/1998) delimitan no sólo el concepto de tasa (artículo 6), sino los supuestos en los que se puede exigir una tasa (artículo 13). Pero esta forma de delimitar del hecho imponible que, según el Tribunal, es suficiente en el ámbito local no puede trasladarse automáticamente como una fórmula válida cuando hablamos de tasas estatales²⁷.

²³ «El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible», FJ. 7 de la Sentencia 221/1992.

²⁴ FJ. 7 de la Sentencia 221/1992.

²⁵ FJ. 3 de la Sentencia 179/1985 y FJ. 5 de la 19/1987.

²⁶ «La LHL delimita el hecho imponible de las tasas en términos suficientemente precisos como para circunscribir la decisión de los municipios en la medida que exige la reserva de ley estatal constitucionalmente impuesta. En primer lugar (...) especifica los requisitos que han de cumplir en todo caso los servicios públicos y actividades administrativas cuya prestación o realización constituyen el hecho imponible de la tasa (...) en segundo lugar, reclama asimismo que dichos servicios o actividades sean de competencia local (...) En tercer lugar (...) puntualiza que sólo puede exigirse tasa por un servicio o actividad «que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo» (...) En último lugar (...) hace una acotación negativa del hecho imponible del tributo al enumerar los servicios públicos por los que las Entidades locales en ningún caso podrán exigir tasas». FJ. 10 de la Sentencia 233/1999.

²⁷ Así se expresa C. Palao Taboada «En la STC 185/1995 sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos 8/1989, el TC dio con relación a los precios públicos —creemos que debe entenderse a los que son prestaciones patrimoniales de carácter público por presentar la nota de la coactividad— estatales una respuesta negativa exigiendo una nueva decisión del legislador «interpositio legislatoris» para el establecimiento concreto de precios públicos en aplicación de la figura abstracta. Pues bien, el TC declara que no es posible trasladar esta doctrina a los «tributos propios que integran la Hacienda de las Entidades locales (art. 2.1, b) LHL)», que se imponen y ordenan en virtud de Ordenanzas fiscales aprobadas por el Pleno de la Corporación, órgano democráticamente elegido, cuyas decisiones «respetan escrupulosamente las exigencias de autoimposición o de autodisposición de la comunidad sobre sí misma», «Lo más destacado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, sobre la Ley de Haciendas Locales», Revista de Estudios Financieros, número 204, marzo de 2000, pág. 145. Ver FJ. 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 y FJ. 10 de la 233/1999.

La Ley 4/1988 parecía tener clara esta idea²⁸ y ella misma se convierte en la «interpositio legislatoris»²⁹ exigida por el Tribunal Constitucional para las tasas estatales y, por extensión, las autonómicas. El modelo de la Ley de Tasas y Precios Públicos de Andalucía parece ser el seguido por la Ley 25/1995 que, forzada por el primer pronunciamiento del Tribunal Constitucional en materia de tasas, recogió y reguló el elenco de tasas estatales.

La Ley 4/1988 se estructura en catorce títulos de la siguiente forma:

1. Un Título Preliminar (artículos 1 a 5) que delimita el ámbito objetivo, territorial, orgánico y conceptual de la norma.
2. Un Título Primero (artículos 6 a 24) que, en un Capítulo Único, se consagra a las disposiciones generales en materia de tasas, esto es, fundamentalmente, a la definición de los elementos esenciales del tributo.
3. Once Títulos (artículos 25 a 144) que consecutivamente regulan, organizadas por Consejerías, las diferentes tasas.
4. Un Título Décimo Segundo (artículos 145 a 156) que se dedica al régimen de los precios públicos
5. Un Título decimotercero (artículos 157 y 158) que contiene la autorización legal para las actualizaciones de las cuantías de las tasas y los precios públicos.

Revisemos cómo queda el régimen jurídico previsto para las tasas y los precios públicos en la Ley tras la doctrina del Tribunal Constitucional y las subsiguientes modificaciones de las normas estatales en la materia.

A. Régimen jurídico de las tasas

El Título Primero comienza con la proclamación del principio de reserva de Ley en el establecimiento y regulación de las tasas: junto a otros aspectos refe-

²⁸ La Exposición de Motivos expresaba la necesidad de «reordenar, homogeneizar y actualizar, mediante norma con rango de Ley, el régimen regulador de este tipo de ingresos, así como crear algunas contraprestaciones pecuniarias por nuevos servicios que vienen siendo practicados por la Administración autonómica en beneficio individualizado de algunos ciudadanos» (Exposición de Motivos II). Y afirmaba con rotundidad que la intención de la Ley era «terminar con el ancestral fenómeno de la parafiscalidad en las tasas, abonando para ello en el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 31.3 de la Constitución...» (Exposición de Motivos III).

²⁹ FJ. 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995.

ridos a las tasas, se regulará en todo caso por Ley la creación o supresión³⁰ y la determinación de los elementos esenciales. Es curioso el excesivo legalismo que se desprende de esta norma pues ni siquiera en la determinación final de la cuantía se delega en la potestad reglamentaria: la Ley deja totalmente cuantificado el importe de todas las tasas en el propio texto o en los anexos.

En cuanto al hecho imponible, denominado en esta norma hecho tributable³¹, llama la atención la omisión de un precepto general (semejante al artículo 13 LTPP o al artículo 20 LRHL), quizás, debido a la inclusión previa del concepto de tasa en el artículo 4. Sí queda definido, en cada una de las tasas de la Ley, cuál es el hecho tributable cuya realización provoca el devengo.

La Ley distingue entre el sujeto pasivo a título de contribuyente (artículo 10) y los sustitutos y responsables (artículo 11). Es contribuyente la persona física o jurídica así como los entes sin personalidad descritos en el artículo 33 de la Ley General Tributaria que utilicen el dominio público de la Comunidad Autónoma o resulten beneficiados por un servicio o actividad realizados por la Administración autonómica³². Si las características del hecho imponible lo aconsejan, es posible designar a un sustituto del contribuyente en la Ley específica de la tasa. En ninguna de las tasas de la Ley aparece esta designación. En cuanto a los responsables, el artículo 11 menciona, entre otros³³, a los funcionarios que, estando obligados a la liquidación o exigencia de la tasa, acce-

dan a lo solicitado sin que se haya efectuado, afianzado o consignado el importe de la tasa³⁴.

La tasas se devengan, salvo que se disponga lo contrario³⁵, en el momento de la concesión de la autorización para la utilización del dominio público o en el momento de la prestación del servicio o la realización de la actividad por parte de la Administración (artículo 12). El devengo *a posteriori* motiva la previsión del pago previo³⁶. Cuando una tasa establece el devengo en el momento de la solicitud así como cuando se haya efectuado el pago previamente, se procederá a devolución de lo pagado si, finalmente, no se presta el servicio por causas no imputables al sujeto (artículo 21). Si el servicio prestado es continuo, la tasa se devengará periódicamente³⁷. En los casos en los que el servicio o actividad administrativa puede iniciarse tanto a instancia del sujeto o como de oficio, se establece, respectivamente, el devengo en el momento de la solicitud o en el de la prestación del servicio³⁸.

³⁴ La responsabilidad es solidaria cuando el funcionario o responsable en la liquidación accede a lo solicitado y subsidiaria cuando, sin tener las facultades de liquidación, se presta el servicio sin asegurarse del pago. La redacción del precepto procede de los artículos 3.2 y 4.2 del Texto Refundido de Tasas Fiscales de 1966 aún vigente. A estos supuestos hay que añadir los del artículo 17 de la Ley de Tasas y Precios Públicos del Estado y los de aplicación general de la Ley General Tributaria.

³⁵ Entre otras, se devengan en el momento de la solicitud: la Tasa por gestión técnico-facultativa de servicios agronómicos (artículo 78), la Tasa por expedición de licencias de pesca marítima recreativa (artículo 83), la Tasa por servicios académicos (artículo 105), la Tasa por servicios administrativos sobre la propiedad intelectual (artículo 113), la Tasa por permisos de pesca en cotos controlados (artículo 120) y la Tasa por licencias de pesca continental, matrícula de embarcaciones y aparejos flotantes (artículo 143).

³⁶ Es el caso de la Tasa por gestión técnico-facultativa sobre semillas y plantas de vivero (artículo 92), de la Tasa relativa a viviendas de protección oficial (artículo 54), de la Tasa por servicios administrativos sobre la propiedad intelectual (artículo 113 en la redacción dada por el artículo 45 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre), de la Tasa por expedición de títulos académicos (artículo 7 de la Ley 15/2001, de 26 de diciembre) y de las recientes Tasa en materia de gobierno de motos náuticas (artículo 36.1 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre) y Tasa por expedición o duplicados de títulos para el gobierno de embarcaciones de recreo y por renovación o duplicados de tarjetas de identidad marítima (artículo 41.11 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre).

³⁷ Tasa por denominaciones de origen, específicas y genéricas, de productos agroalimentarios de Andalucía (artículo 64) y Tasa por explotación de obras y servicios (artículo 126) y la Tasa por inspecciones y controles sanitarios de carnes frescas y carnes de conejo y caza (artículo 51 de la Ley 8/1997 de 23 de diciembre en la redacción dada por el artículo 43.1 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre).

³⁸ Tasa por servicios en materia forestal en montes no catalogados en régimen privado (artículo 77), Tasa de los Institutos Politécnicos de Formación Profesional y Escuelas de Formación y Capacitación Marítimo-Pesquera (artículo 87), Tasa por servicios sanitarios (artículo 100) y Tasa por servicios del IARA en materia agraria (artículo 131).

³⁰ Ya desde el principio se observó el excesivo legalismo de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía pues permitía la modificación de las tasas por Ley de Presupuestos (artículo 6.3) mientras que la supresión sólo procedía por Ley del Parlamento de la Comunidad distinta a la de Presupuestos (artículo 6.2 a), «Tasas y Precios Públicos en la Comunidad Autónoma de Andalucía», núm. 2 de Alcabala 1988, pág. 223.

³¹ Parece que se trata de dos expresiones sinónimas si bien la elección del adjetivo tributable puede ser debida a que la tasa es un tributo pero no un impuesto. Si es así, no alcanzamos a entender por qué no se utilizó la expresión hecho tasable.

³² El artículo 55.2 del Estatuto aclara que también forman parte del patrimonio de la Comunidad de Andalucía los bienes afectos a servicios traspasados.

No nos parece imprescindible la exigencia de una determinada actitud activa por parte del contribuyente para que el servicio o actividad administrativa se entienda realizada en su favor o beneficio: en general, basta con que el servicio se haya prestado para que se devengue la tasa independientemente de que el sujeto lo haya utilizado o no (hay sentencias que, pese a ello, determinan lo contrario como la de 17 de febrero de 1995 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias) y de que el sujeto lo haya solicitado expresamente o lo haya provocado indirectamente (Sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla de 26 de enero de 1988, Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1996 y de 12 de diciembre de 1996).

³³ Reiteran las disposiciones sobre responsabilidad de la Ley General Tributaria (artículos 34, 37 y 38).

Acerca de la cuantía de las tasas nuestra Ley es parca³⁹ y, en general, parecidísima a la Ley de Tasas estatal⁴⁰. El artículo 8 recuerda la aplicabilidad, también en el ámbito autonómico, de los tres principios tradicionales en materia de tasas. El principio de suficiencia financiera supone un límite mínimo a la hora de establecer la cuantía de las tasas: indica la tendencia a cubrir el coste del servicio o actividad llevada a cabo por la Administración. El principio de equivalencia es, por el contrario, un límite máximo⁴¹: la recaudación total no ha de exceder el coste antes indicado. Un ejemplo de la adecuación del importe de la tasa al coste del servicio recibido lo hallamos en casos como el de la Tasa por inspecciones y controles sanitarios de carnes frescas y carnes de conejo y caza que prevé la deducción de las cantidades satisfechas por el coste suplido del personal auxiliar o asistente de la inspección (artículo 49 de la Ley 8/1997, de 23 de diciembre en la redacción dada por el artículo 44 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre).

El importe de la tasa se hallará entre estos márgenes legales siendo posible su fijación última por una norma reglamentaria⁴². Debe subrayarse, sin embargo, que la Ley andaluza determina la cuantía de todas y cada una de las tasas que contiene en su articulado ya sea estableciendo una cuota fija o un tipo de gravamen a apli-

³⁹ Es cierto que «la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo» siendo «la concreción requerida a la ley menor cuando se trata de regular otros elementos como la base imponible y el tipo» y que «En un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas» (FJ. 7 de la Sentencia 221/1992). En definitiva, la colaboración con el reglamento «puede ser especialmente intensa en la fijación o en la modificación de las cuantías —estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades— y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades» (FJ. 5 de la Sentencia 185/1995 y FJ. 9 de la 233/1999). Ahora bien, lo anterior no autoriza a que «mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador» (FJ. 4 de la Sentencia 19/1987. La interdicción de remisiones en blanco se reitera en el FJ. 3 de la Sentencia 179/1985).

⁴⁰ Artículos 7 y 19.2 de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos.

⁴¹ La ausencia de tal límite máximo en los precios públicos locales por prestación de servicios o realización de actividades (antiguo artículo 45.1 de la Ley de Haciendas Locales), que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público según la Sentencia 185/1995, ha llevado al Tribunal Constitucional a declarar inconstitucional tal precepto en la Sentencia 233/1999: «En definitiva, la determinación en la Ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para determinarlo, es absolutamente necesario para respetar el principio de reserva de ley; no estableciendo tal límite el artículo 45.1 LHL para los precios públicos coactivos por servicios o actividades, dicho precepto debe ser declarado inconstitucional» FJ. 19. Tal precepto fue modificado por la Ley 25/1998 con lo que la declaración de inconstitucionalidad queda como una simple ratificación a escala local de las consecuencias que se derivaron de la Sentencia 185/1995.

car sobre una base. En el artículo 157 se efectúa la previsión legal de modificaciones en la cuantía por actualización por Ley normal o por Ley de Presupuestos⁴³.

En cuanto al principio de capacidad económica, se ha debatido mucho sobre su aplicación o no a tributos sinalagmáticos o regidos por el principio del beneficio⁴⁴ como es el caso de las tasas⁴⁵. Lo cierto es que el artículo 31.1 de la Constitución lo predica de todo el sistema tributario y, así, parece conveniente introducir, en ciertos casos, medidas que modulen el importe de la tasa en función de la capacidad económica del sujeto. Como ejemplo, citaremos la exención o la bonificación del 50% en la Tasa de los Institutos Politécnicos de Formación Profesional y Escuelas de Formación y Capacitación Marítimo-Pesquera para las familias numerosas (artículo 88) o la prevista, por idéntico motivo, en la Tasa por expedición de títulos académicos (artículo 8 de la Ley 15/2001, de 26 de diciembre). El artículo 13 de la Ley establece una exención general y subjetiva en favor de los órganos que integran la Administración (territorial) autonómica, si bien, en los artículos dedicados a las tasas concretas, se establecen otros supuestos. Se exenciona⁴⁶, por ejemplo, a los mayores de 65 años en las

⁴² FJ. 3 de la Sentencia 179/1985. Así se prevé para la cuantificación de los cánones en los que la Ley únicamente habrá de fijar los parámetros de cálculo (artículo 8.4).

⁴³ En cuanto a la modificación de la cuantía de las tasas por Ley de Presupuestos autonómica, véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 116/1994, de 18 de abril y 149/1994, de 12 de mayo. Respecto al carácter de la modificación permitida, las Sentencias del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, 65/1987, de 21 de mayo y 134/1987, de 21 de julio.

El artículo 29 de la Ley 9/2002, de 21 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2003 eleva para dicho año el importe de las tasas de cuantía fija en el importe que resulte de multiplicarla por el coeficiente de 1,02.

⁴⁴ El principio del beneficio se desprende del mismo concepto de tasa como tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo (artículo 26 Ley General Tributaria). Sin querer entrar demasiado en la cuestión señalamos con M. RUIZ GARIJO que «La causa primera o fundamento jurídico de la tasa no es así la capacidad económica en el sentido de que el sujeto no viene obligado a satisfacer la misma por tener capacidad económica, sino por beneficiarse especialmente de una actividad administrativa», «Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica (en torno a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 18 de enero de 1999)», Información Fiscal, número 36, noviembre-diciembre de 1999, pág. 72.

⁴⁵ P. ALBUJACIL MARÍ relaciona esta diferente exigencia de legalidad según de qué categorías tributaria hablemos con la diferente exigencia de otro principio constitucional de justicia, el de capacidad económica, «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, número 101, enero-febrero de 1999, pág. 29.

⁴⁶ La Ley 10/2002 deroga la exención al autor en la Tasa por servicios administrativos sobre propiedad intelectual contenida en el artículo 114 de la Ley 4/1988.

Tasas de caza y pesca⁴⁷ o, en caso de declaración oficial de epizootia o zoonosis o campañas oficiales de saneamiento, la Tasa por servicios facultativos veterinarios (artículo 73). Sin que sea el momento de solucionar la duda, nos preguntamos si son admisibles los beneficios tributarios incluidos en la Ley de Tasas de la Comunidad Autónoma de Andalucía que no encajan en ninguno de los supuestos del artículo 18 de la Ley de Tasas del Estado.

Dada la coincidencia con la Ley de Tasas del Estado, en materia de gestión las disposiciones de la Ley andaluza no merecen gran comentario: se subraya la competencia recaudatoria de las correspondientes Consejerías, Organismos Autónomos, Instituciones o entes que deban autorizar la utilización del dominio público, prestar el servicio o realizar la actividad de que se trate (artículo 14.1) y se prevé la concreción reglamentaria de un sistema de autoliquidación (artículo 15). Recordemos que la misma Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas reconoce la competencia de la Comunidad Autónoma en la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus tributos propios así como la resolución de conflictos por sus propios órganos económico-administrativos (artículos 19.1 y 20.1 que mantienen prácticamente inalterada su redacción con la LO 7/2001, de 27 de diciembre).

Con posterioridad a la Ley 4/1988 se crean nuevas tasas en Leyes específicas como es el caso de la Tasa por derechos de examen y cursos para la obtención de títulos para el gobierno de embarcaciones de recreo y para la acreditación de la aplicación de conocimientos para el ejercicio de la caza y de la pesca continental (Ley 9/1996, de 26 de diciembre, modificada en este punto por Ley 17/1999, de 28 de diciembre), de la Tasa por inspecciones y controles sanitarios oficiales de carnes frescas y aves de corral (Ley 8/1997, de 23 de diciembre, modificada en lo que se refiere a la Tasa por inspecciones y controles sanitarios de carnes frescas y carnes de conejo y de caza por el artículo 43 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre), la Tasa por expedición de títulos académicos y profesionales (Ley 15/2001, de 26 de diciembre)⁴⁸ y las recientes Tasa en materia de gobierno de motos náuti-

⁴⁷ Otras exenciones interesantes son la de las víctimas del terrorismo en la Tasa por expedición de títulos académicos y profesionales (artículo 9 de la Ley 15/2001) o la de los Diputados del Parlamento de Andalucía y el Defensor del Pueblo en la Tasa del BOJA (artículo 27 de la Ley 4/1988 en la redacción dada por Ley 17/1999).

⁴⁸ Esta tasa, más bien, se recrea tras su desaparición en la Ley 4/1988. Si bien es cierto que el artículo 149.1 30.ª de la Constitución declara la competencia del Estado en la regulación de las condiciones de obtención, expedición y homologación de títulos académicos y profesionales, la Tasa andaluza sólo recae sobre la actividad administrativa desempeñada para la expedición de los títulos sin entrar en determinar las condiciones para la concesión de los mismos (pues éstas ven-

cas y Tasa por expedición de títulos para el gobierno de embarcaciones de recreo y por renovación o duplicados de tarjetas de identidad marítima (Ley 10/2002, de 21 de diciembre). También se han introducido modificaciones sobre algunas tasas reguladas en la 4/1988 como la llevada a cabo por Ley 17/1999, de 28 de diciembre sobre la Tasa del BOJA o sobre las Tasas relacionadas con la caza y la pesca y la operada por la Ley 10/2002, de 21 de diciembre en la Tasa por servicios administrativos sobre la propiedad intelectual⁴⁹.

B. Régimen jurídico de los precios públicos

Lo más destacado de la Ley 4/1988 fue la introducción del novísimo⁵⁰ concepto de precio público (artículo 5) así como la elaboración de su régimen jurídico en los artículos 145 y siguientes. La estructura de la Ley en la regulación de los precios es casi idéntica a la de las tasas. Aparecen, lógicamente, diferencias en la denominación: se habla de obligados al pago en lugar de sujetos pasivos, de nacimiento de la obligación en lugar de devengo o de reducciones en vez de bonificaciones o exenciones.

Del artículo 145 se extrae el no sometimiento de los precios públicos al principio de legalidad. Esto será válido, según los argumentos del Tribunal Constitucional, para los auténticos precios públicos, es decir, para las contraprestaciones pecuniarias por un servicio o actividad pública recibida voluntariamente y que puede ser prestado igualmente por el sector privado. Los otros precios públicos son verdaderas prestaciones patrimoniales coactivas que han de cumplir con el principio de reserva de Ley⁵¹. En Andalucía, como ha señalado F. Escribano, «la cuestión

drán dispuestas por el Estado). No debemos olvidar cómo el nuevo Sistema de Financiación autonómico otorga a las Comunidades Autónomas mayores competencias en un servicio público fundamental como es la educación (2.ª motivación de la Exposición de Motivos de la LO 7/2001).

⁴⁹ Esta última norma ha modificado también la Tasa por ordenación de transportes mecánicos por carretera regulada en la Ley 6/1990, de 29 de diciembre y la Tasa por inspecciones y controles sanitarios de carnes frescas y carnes de conejo y caza contenida en la Ley 8/1997, de 23 de diciembre.

⁵⁰ Algunos autores (Matías Cortés, José M.ª Martín Delgado) han relativizado la novedad del precio público al observar una pequeña mención al respecto en una de las bases de la Ley de Bases de Régimen Local. Sea como fuere, lo cierto es que una definición completa y una regulación pormenorizada sólo la hallamos, por primera vez, en la Ley de Tasas andaluza.

⁵¹ «Si una ley posterior a la Ley de Tasas y Precios Públicos ha creado precios públicos concretos que son verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público (coactivas), pero lo han hecho respetando el principio de legalidad, la declaración de inconstitucionalidad del artículo 24 de la LTPP no les alcanza» (FJ. 6 STC 185/1995). En conclusión, serán inconstitucional-

esencial radica en establecer, de acuerdo, por ejemplo, con la relación establecida en el Acuerdo de 10 de enero de 1989 del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía (BOJA de 21 de febrero) por el que se determinan los servicios y actividades susceptibles de ser retribuidos mediante precios públicos, aquéllos que en atención a las consideraciones del TC deben ser establecidos mediante Ley»⁵². La tarea puede entenderse en parte ya realizada por la Orden de 18 de noviembre de 1997 de numeración de tasas, precios públicos e ingresos patrimoniales y por la que se aprueba el modelo de impreso para dichos ingresos⁵³.

Una corrección similar debe hacerse en lo que a la ausencia de límite máximo en la cuantía de los precios se refiere⁵⁴ o en la previsión de actualización de los importes de los precios, o su modificación, mediante Orden de la Consejería que las perciba (artículos 158 y 145.2).

Teniendo presente la interpretación anterior, consideramos plenamente vigentes el resto de las disposiciones de la Ley de Tasas y Precios de Andalucía (establecimiento y memoria económico-financiera, obligados al pago, reducciones o bonificaciones, devengo, ingreso y devolución, etc.) pues así se desprende de la actual redacción de los artículos 25, 26 y 27 de la Ley de Tasas y Precios Públicos.

2. Tasas cedidas: las Tasas fiscales sobre el juego

El artículo 11 g) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas establece la cesión a las Comunidades Autónomas de los tributos sobre el juego⁵⁵. En realidad, lo que se cede son dos Tasas estatales:

—La Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias regulada en los artículos 36 a 40 del Texto Refundido de Tasas fiscales de 1966.

les los precios públicos coactivos cuya regulación no haya respetado el principio de legalidad mientras que estarán plenamente acordes con el Ordenamiento Constitucional los precios públicos no coactivos o voluntarios cuyo establecimiento y determinación proceda de normas reglamentarias.

⁵² «Los Precios Públicos en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía», Alcabala número 24, 2/1996, pág. 49.

⁵³ BOJA de 22 de noviembre. En el anexo II esta Orden enumera separadamente los precios públicos por entregas de bienes de los precios públicos por prestaciones de servicios o actividades de las distintas Consejerías, Instituciones y demás Organismos públicos andaluces.

⁵⁴ Véase la nota 39.

⁵⁵ La Ley 30/1983 de cesión de tributos a las Comunidades era más expresiva pues según su artículo 1 lo que se cede son las tasas y demás exacciones sobre el juego.

—La Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar contenida en el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas⁵⁶ y el Real Decreto 2221/1984.

En Andalucía, no afectada por modelo de financiación de 1996⁵⁷, la cesión en las Tasas sobre el juego ha sido, hasta ahora, simplemente de recaudación y de competencias delegadas en la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión⁵⁸.

Actualmente, el nuevo sistema de financiación configurado tanto por la Ley Orgánica 7/2001, de modificación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, como por la Ley 21/2001, amplía el margen de la cesión para Andalucía (y el resto de Autonomías que se habían quedado rezagadas al no aceptar el sistema de 1996). A la cesión de la recaudación y a la delegación de competencias, hay que añadir, por tanto, la atribución de facultad normativa descrita en el artículo 42 de la Ley 21/2001⁵⁹.

La cesión de los tributos estatales sobre el juego supone para las Comunidades Autónomas un recurso importantísimo: es la Tasa que genera mayor recaudación⁶⁰.

Podría plantearse la colisión de la Tasa Autonómica prevista en los artículos 30 a 33 en la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma andaluza y las Tasas fiscales sobre el juego cedidas. Debe precisarse que la posible doble imposición sólo es planteable respecto a Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar pues la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones no coincide en nada con la Tasa autonómica.

⁵⁶ Su regulación procede, no obstante, de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958.

⁵⁷ Los artículos 19.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (versión dada por LO 3/1996) y 13.6 de la Ley 14/1996 atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias normativas en materia de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

⁵⁸ Artículo 12.1 de la Ley 30/1983.

⁵⁹ También el artículo 19.2 e) en la redacción dada por la LO 7/2001.

⁶⁰ En 2000, la recaudación por las Tasas fiscales sobre el juego en Andalucía supuso casi 30.000 millones de pesetas, es decir, aproximadamente 180 millones de euros. Casi la suma de lo recaudado por ISD e IP junto y casi ocho veces la recaudación por el Impuesto del bingo. En el Estado de ingresos reflejado en la Ley 9/2002 de Presupuestos para 2003 la cifra asciende a 223.634.857 euros.

No creemos, sin embargo, que se produzca una suplantación de hechos imponible contraria a la LOFCA y generadora de doble imposición. La tasa autonómica recae sobre la mera actividad administrativa desencadenada al solicitar una autorización, renovación, modificación o expedición de documentos en materia de juegos de suerte, envite o azar. La Tasa fiscal cedida grava, en realidad, el volumen de ingresos procedente de la realización de la «actividad de juego»⁶¹ a pesar de que el artículo 3 Primero del Real Decreto 16/1777 describa el hecho imponible como la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar. Prueba de ello es el carácter periódico de esta tasa⁶². Esta característica y, en verdad, el resto del régimen jurídico han sido argumentos utilizados para considerar a la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar como un auténtico impuesto⁶³.

Recientemente, mediante la Ley 10/2002, de 21 de diciembre y en ejercicio de sus competencias normativas⁶⁴, la Comunidad Autónoma de Andalucía ha modificado la regulación estatal de las tasas sobre el juego. Así, respecto a la Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, se suprime el recargo que recientemente creó la Ley 17/1999, de 28 de diciembre y, simultáneamente, se incrementa el tipo impositivo en idéntica cuantía (artículo). En cuanto a la gestión y la recaudación de la tasa sobre juegos realizados a través de máquinas tipo B y C⁶⁵, se determina un modelo de gestión censal y se introduce un fraccionamiento automático para el ingreso del tributo (artículos 27 a 30). En la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, se equipara el régimen de las exenciones al establecido por la legislación autonómica, se hace coincidir la base para el caso de las rifas y tómbolas y para las combinaciones

aleatorias y se reordenan los tipos impositivos (artículos 18 a 20). En cuanto a la gestión se regulan los deberes de declaración, liquidación e ingreso posibilitando el régimen de autoliquidación mensual para las apuestas (artículo 31).

3. El Recargo autonómico sobre la Tasa fiscal sobre el juego

El artículo 12 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas permite el establecimiento por las Comunidades Autónomas de recargos sobre los tributos estatales cedidos⁶⁶. La redacción del precepto contrasta con la del artículo 157.1 de la Constitución y la del artículo 56 del Estatuto de Autonomía de Andalucía que hablan sólo de recargos sobre impuestos. Como sabemos, respecto a esta Tasa, el Tribunal Constitucional ha esquivado la cuestión sobre si son posibles los recargos sobre tasas o contribuciones especiales calificando la Tasa estatal sobre el juego como un impuesto.

La Comunidad Autónoma de Andalucía ha creado un recargo de estas características con relativa tardanza respecto a otras Autonomías⁶⁷. La Ley 17/1999 lo establece para alguno de los supuestos gravados por la Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar contenida en el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero: los juegos celebrados en los casinos y las máquinas recreativas tipo B y C⁶⁸. Se trata de un tipo, fijado para 2002 en el 10 % o el 15% según se trate de juegos en casinos o de máquinas tragaperras, calculado sobre la cuota de la Tasa. Su régimen jurídico, como no es de extrañar, sigue parejo al de Tasa sobre la que se calcula.

En este tipo de recargos se ha querido ver una vulneración de la prohibición de la Sexta Directiva de establecer otras fórmulas de imposición sobre el consumo distintas al IVA⁶⁹. No compartimos este posicionamiento porque el recargo

⁶¹ Según el artículo 3 Tercero del Real Decreto 16/1777, «será base imponible de la tasa los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar».

⁶² Artículo 3 Quinto. Dos del Real Decreto 16/1777. También el Tribunal Constitucional ha observado este rasgo de la Tasa en el FJ. 12 de la Sentencia 126/1987, de 16 de julio.

⁶³ Lo ha afirmado el propio Tribunal Constitucional en Sentencias como la 296/1994, de 10 de noviembre (FJ. 4). En este pronunciamiento, la calificación como impuesto de la Tasa estatal del juego es la fórmula más sencilla hallada por el Tribunal para salvar la dicción del artículo 157.1 de la CE, según la cual, los recargos autonómicos sólo caben respecto a los impuestos cedidos.

⁶⁴ Artículo 19.2 e) LOFCA y artículo 42 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

⁶⁵ El artículo 25.2 de la Ley 2/1986, de 19 de abril, del Juego y Apuestas de la Comunidad de Andalucía (modificada por artículo 17 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre) define la tipología de las máquinas recreativas y de azar.

⁶⁶ Actualmente, ha de tratarse, además, de tributos cedidos en los que se tengan competencias normativas. No siendo posible, por ejemplo, un recargo autonómico sobre el IVA.

⁶⁷ Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Madrid, Murcia (esta CA, curiosamente, también establece un recargo sobre la Tasa que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias) y Valencia establecen, antes que Andalucía, recargos sobre la Tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.

⁶⁸ La clasificación de las máquinas recreativas la hallamos en el artículo 25.5 de la ley 2/1986 en la redacción dada por Ley 11/1998, de 28 de diciembre. *Grosso modo*, las máquinas tipo A son de puro juego, sin premio, mientras que las tipo B y C conceden, eventualmente, premio en metálico al usuario.

⁶⁹ En este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5 de octubre de 1999.

que comentamos se establece sobre una Tasa que grava, como hemos visto, el rendimiento bruto obtenido por el empresario del juego. Se trataría más bien de un impuesto sobre la renta que de un impuesto sobre el consumo. Otro planteamiento distinto será el de la compatibilidad de la Tasa y su Recargo con las figuras estatales que gravan específicamente la renta y, más aún, con el principio de capacidad económica.

Técnicamente, el debate queda ya sin contenido al haberse suprimido el citado recargo (que, por tanto, sólo ha existido un año) por la Ley 10/2002. Hay que observar, no obstante, que lo que se ha realizado es la sustitución del recargo por una elevación del tipo impositivo con lo que no parece que la medida tenga repercusiones recaudatorias.